

Мы солидарны с позицией Т.А. Гурко в части того, что в отличие от западных стран, в России проблемы взаимоотношений отцов и детей после развода, юридическое регулирование этих отношений «пока остаются открытыми и представляют поле для будущих исследований»<sup>1</sup>. Необходимость корреляции отечественных норм права с практикой реализации отцами своих прав в отношении детей подчеркивает необходимость теоретической разработки данного комплекса проблем.

**Куксин Иван Николаевич** – профессор кафедры  
уголовно-правовых дисциплин Московского городского  
педагогического университета  
доктор юридических наук, профессор

## **НАЛОГ КАК АТРИБУТ СОВРЕМЕННОГО ГОСУДАРСТВА: ИСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ И КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВОЕ ЗАКРЕПЛЕНИЕ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Взимание налогов – древнейшая функция и одно из основных условий существования государства, развития общества на пути к экономическому и социальному процветанию.

Экономические преобразования в современной России закономерно обусловили реформирование системы налогов. В условиях рыночной экономики налоги становятся наиболее действенным инструментом регулирования новых экономических отношений.

Определяющее значение для формирования налоговой политики, регулирования налоговых отношений имеют: Конституция Российской Федерации 1993 г., Конституции и Уставы субъектов Российской Федерации, Федеративный договор 1992 г., Федеральные конституционные и Федеральные законы, в том числе

<sup>1</sup> Гурко Т.А. Родительство: социологические аспекты. – М.: Центр общечеловеческих ценностей, 2003. – С. 59.

часть первая Налогового кодекса Российской Федерации 1998 г., часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации 2000 г., Бюджетный кодекс Российской Федерации 1998 г.

Налоговые отношения регулируются также и подзаконными актами, издаваемыми Правительством Российской Федерации, федеральными органами исполнительной власти, уполномоченными осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительными органами местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции, но которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (ч.1 ст.4 НК РФ).

Следовательно, налоговая система Российской Федерации – это совокупность всех входящих в нее звеньев в их взаимосвязи, под которой понимается совокупность публично-правовых образований, которые и взаимодействуют в налоговой сфере на основе принципов Конституции РФ.

Налог является категорией комплексной, имеющей как экономическое, так и юридическое значение. При рассмотрении налога с экономической точки зрения, можно сделать вывод о том, что выделить его из состава других государственных изъятий, а также установить его отличие от других сборов, платежей и пошлин является затруднительным. Дать определение налога как категории можно только через правовой аспект, так как, «во-первых, точное определение налога способствует правильному и единообразному применению норм законодательства, ограничивающих право частной собственности плательщика, во-вторых, понятие налога должно быть первоосновой при подготовке законов, регулирующих порядок установления и взимания налоговых платежей; в-третьих, четкое понимание термина "налог" позволя-

ет определить объем полномочий и компетенцию налоговых органов; в-четвертых, реализация финансовых и иных санкций возможна только при точном определении налога»<sup>1</sup>.

В специальной литературе дается различное толкование налога<sup>2</sup>. Мы же будем исходить из законодательного определения налога, в частности из ст. 8 НК РФ в которой сказано: «под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»<sup>3</sup>.

Характерными чертами налога как платежа, исходя из этих положений, являются:

- 1) обязательность платежа, которым обременяются организации и физические лица в соответствии с законом;
- 2) индивидуальная безвозмездность платежа, не предполагающего получение конкретным плательщиком эквивалентной выгоды, а также его безвозвратность;
- 3) отчуждение принадлежащего налогоплательщику на праве собственности (или ином вещном праве) имущества (денежных средств) в пользу публичной власти. В этом выражается исполнение публично-правовой обязанности каждого налогоплательщика;

<sup>1</sup> Николаева Л.А. Налоговые правоотношения в Республике Саха (Якутия) – субъекте Российской Федерации. Монография. – М., 1999. С.27

<sup>2</sup> См.: Казак А. А. и др. Финансы и кредит / под ред. А. Казака. Екатеринбург, 1994.С.185.; Дробозина Л. А. и др. Общая теория финансов / под ред. Л.А. Дробозиной.- М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995. С.91; Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России. - М. Финстатинформ, 1996. С.8; Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. - М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА. М., 1998.С.5; Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. - М.: Аналитика-пресс,1997.С.87; Денисова А. Понятие налога. Принципы и функции налогообложения. Налоговая система России /Финансовое право / Под ред. О. Горбуновой. М.: Юрист, 1996.С.181.

<sup>3</sup> Налоговый кодекс РФ (часть 1): Федеральный закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ (с изм. и доп.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. №31. Ст. 3824.

4) принудительность его взимания, выражающаяся в возможности применения карательных мер в отношении неисправного плательщика;

5) взимание в целях финансирования деятельности публичной власти (государства и муниципальных образований). Предполагается, что эта деятельность является общественно полезной.

«В соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, а не частно-правовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти, по смыслу статей 1 (часть 1), 3, 4 и 7 Конституции Российской Федерации»<sup>1</sup>.

Конституционный Суд РФ своим постановлением от 17.12.1996 г. № 20-П подчеркивает «Налог – необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества – оно представляет собой законное изъятие имущества, вытекающее из конституционно-правовой обязанности»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 17.12.1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. №1. Ст.197.

<sup>2</sup> Там же.

Таким образом, налог – это безвозмездный платеж, взимаемый с организаций или физических лиц в форме отчуждения принадлежащей им на праве собственности денежных средств в доход государства.

В отличие от других видов общественных отношений специфика налоговых отношений заключается в том, что они регулируются на основе императивных норм права и обеспечиваются государственным принуждением. Это обусловлено тем, что налоги являются основой государства, основой его экономического суверенитета.

Совокупность входящих в состав налогов Российской Федерации образуют не только налоговую систему, но и содержание налоговых отношений в Российской Федерации.

Одна из особенностей налоговых правоотношений состоит в том, что одной из сторон в налоговых отношениях всегда выступает государство или его уполномоченные государственные органы, органы местного самоуправления. Государство, как участник этих отношений, защищает права субъектов налоговых правоотношений, а реализация и выполнение их налоговых обязанностей, обеспечивается его принудительной силой.

Следовательно, налоговые правоотношения являются государственно-властными имущественными (денежными) отношениями. При этом основы и принципы законодательного регулирования налоговых правоотношений закреплено в положениях Конституции Российской Федерации в корреспонденции с нормами налогового права Российской Федерации, «...правовое отношение представляется ничем иным, как типом властеотношения, а право – императивно-властным явлением»<sup>3</sup>.

В связи с дальнейшим развитием экономических и политических условий в Российской Федерации в налоговой системе произошли изменения, которые оказали непосредственное воз-

<sup>3</sup> Мальцев Г.В. Понимание права. Подходы и проблемы. – М.: Прометей, 1999. – С.287.

действие, как на состав налоговой системы, так и на содержание вошедших в нее частей, их внутреннее строение и организационно-правовые связи между ними.

История формирования российской налоговой системы относится к XII-XIV вв., когда великокняжеское хозяйство имело следы полукочевого быта, так как основными его элементами были охота и рыбная ловля, скотоводство, отчасти земледелие. Для этого использовались «дворовые холопы» великого князя: охотники, стрелки, рыболовы, сокольники, конюхи.

Дворовые холопы-промысловики селились особыми поселками, слободами при лесах, озерах, реках. Население этих деревень и слобод вначале доставляло во дворец все требуемые от них сборы натурой. Однако постепенный рост великокняжеского хозяйства, а также изменения, происходившие в сфере материального производства, естественным образом приводили к замене излишней части натуральных сборов денежным оброком, который постепенно и вошел в практику в конце XV – начале XVI вв. Зарождаясь, налоговые отношения становятся неотъемлемой частью денежных отношений, поэтому их роль и значение зависят от того, какое место занимают денежные отношения в экономике государства. С переложением части натуральных сборов на денежные, некоторые повинности свободного населения были заменены уплатой денежных сумм. За выполнением этих обязанностей наблюдали великокняжеские слуги. Однако с конца XVI в., уже встречаются известия о таких должностях, как казначеи, дьяки и подьячие, которые заведовали сборами оброков и вели записи по сборам. Содержание этих чиновников, бывших ранее дворовыми холопами великого князя, осуществлялось самим населением. С него-то и собирались сначала в натуральном виде, а потом и в переводе на деньги, те казначеевы, дьячьи, подьячьи пошлины, которые продолжали взиматься до XVII в.

Эпоха Петра I характеризуется постоянной нехваткой финансовых ресурсов из-за многочисленных войн, большого строительства, крупномасштабных государственных образований. Для пополнения казны изобретались новые налоги, вплоть до анекдотичного налога на бороды и усы. Петр I учредил особую должность – прибыльщики, обязанность которых «сидеть и чинить государю прибыли»<sup>1</sup>. Так был введен гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоянных дворов, печей, плавных судов и др. Затем начинается усиленная монополизация наиболее выгодных предметов торговли на внутреннем и внешнем рынках. 1 января 1705 г. взята в казну продажа соли. Следует отметить, что соль продавалась потребителям в два раза дороже, чем за нее платили поставщикам. 4 апреля 1705 г. сделана казенной монополией продажа табака. В последующие годы (1707, 1709) к казенным товарам были отнесены также деготь, мыло, рыбий жир, щетина. К данной категории товаров причислялись селитра, пенька, поташ, воск, конопляное масло, льняное семя, клей, ревень, смола, икра – словом, чуть ли не все важнейшие предметы отпусковой торговли.

Таким образом, доходы государства постоянно росли. В 1710 г. они составили 3 314 000 руб., в 1722 г. - 7 859 833 руб., а в 1725 г. достигли 10 186 707 руб. Во второй половине царствования Петра I Российское государство, несмотря на огромные издержки, обходилось собственными доходами и «не сделало ни копейки долгу»<sup>1</sup>.

В царствование Екатерины II проявляется желание улучшить механизм государственного хозяйства, и делаются попытки упрощения финансовой системы. Уничтожаются многие фискальные регалии (лесная, горная, табачная, поташная и др.) и целый ряд мелких сборов.

<sup>1</sup> См.: Налоги: учебное пособие / Под ред. Д.Е. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1995. – С.14.

<sup>1</sup> См.: Соловьев С.М. Публичные чтения о Петре Великом. – М.: Наука, 1984. – С.136.

Стремление к упорядочению финансового хозяйства входило в противоречие с быстрым ростом государственного бюджета. Последнему способствовал, главным образом, длинный ряд войн, но не оставалось без внимания и увеличение других потребностей: возрастали расходы по двору, разросшийся штат чиновников требовал значительного денежного содержания и т.п.

Для удовлетворения растущих расходов увеличиваются подушная и оброчная подати, питейный и соляной сборы, пошлины, вводится ряд новых налогов.

Чрезвычайные средства накапливались выпусками бумажных денег, внешними займами и заимствованиями из казенных кредитных учреждений, представлявшими особую форму внутренних займов. Таким образом, государственный кредит при Екатерине II делается уже постоянной составной частью финансового хозяйства. Государственные доходы возросли с 16 497 381 руб. в 1763 г. до 69 597 459 руб. в 1796 г., то есть увеличились за 34 года более чем в 4 раза.

Общий итог государственных долгов к концу царствования Екатерины II достигал приблизительно 215 млн. руб. Наибольшую часть этого долга составляли ассигнации, которых было выпущено до 150 млн. руб., затем следовали краткосрочные внешние займы, долги поставщикам и подрядчикам и, на последнем месте по размерам, заимствования из банков<sup>2</sup>.

Вошедшие со времен Екатерины II в финансовую систему России бумажные деньги очень скоро стали оказывать довольно сильное влияние на состояние государственного хозяйства. Являясь легким ресурсом для покрытия дефицитов и чрезвычайных нужд, выпуски бумажных денег постепенно обесценивают денежные знаки, вносят тем самым новые затруднения и колебания в государственные доходы и вызывают необходимость повышения налогов и увеличения государственного долга.

<sup>2</sup> См.: Россия: Энциклопедический словарь. – Л.: Лениздат, 1991. – С. 188.



Одним из крупнейших актов налогового законодательства стал манифест Александра I об учреждении министерства финансов, государственного казначейства, государственного контроля, комиссии погашения долгов. Были повышены все налоги, проведено опытное установление временного подоходного налога с помещичьих имений, учреждено казенное управление винной торговлей.

Налоговая политика, все финансовое управление при Николае I были направлены на внесение порядка в расстроенное Отечественной войной государственное хозяйство – установление равновесия в бюджете, улучшение отчетности, восстановление государственного кредита, упорядочение денежной системы.

Первые двадцать лет финансы находились под руководством Е.Ф. Канкрин<sup>1</sup>, с именем которого связано восстановление порядка в государственном кредите. Важнейшим его делом было введение в стране металлического денежного обращения, посредством девальвации ассигнаций и замены их кредитными билетами, разменными на металлическую монету (в 1843 г.).

Е.Ф. Канкрин настаивал на крайней бережливости в истребовании и расходовании государственных средств. В 1836 г. были образованы даже особые комитеты для рассмотрения нормальных расходов с установлением особого их перечня («росписи»). Однако остановить рост государственных расходов в период многочисленных военных кампаний было невозможно. Чрезвычайные потребности постоянно порождали дефицит бюджета и новые финансовые затруднения. Чтобы вый-

<sup>1</sup> Канкрин Евгений Францевич (1774-1845) граф (с 1829) российский государственный деятель, почетный член Петербургской АН (1824). В 1823 -1844 гг. министр финансов. В 1830 – 1843 гг. провел финансовую реформу, ввел в качестве основы денежного обращения серебряный рубль, установил обязательный курс ассигнаций. Добился бездефицитности государственных бюджетов, временно укрепил финансы России. См.: БЭС. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Большая Российская энциклопедия; СПб.: Норинт, 2004. С. 490.

ти из них, прибегали к обычным приемам – повышению старых налогов, учреждению новых и, наконец, к государственному кредиту.

Следует заметить, что обращение к внешнему кредиту совершалось с большой осторожностью, выпуск ассигнаций не практиковался, зато усиленно пользовались внутренним кредитом. Накануне отставки Е.Ф. Канкрин государственный долг составлял 2049,5 млн. руб. ассигнациями. С его уходом затруднения в средствах снова стали увеличиваться, пока, наконец, крымская война не вызвала финансовый кризис, заставивший снова прибегнуть к выпуску бумажных денег.

Важнейшими из отдельных финансовых мероприятий Николая I можно назвать: восстановление питейного откупа; установление табачного налога в бандерольной форме и налога на свекловичный сахар; введение покровительственного таможенного тарифа; устройство денежной системы посредством серебряного рубля как основной денежной единицы (1839 г.); переложение государственных доходов и платежей на серебро (1840 г.).

Начало царствования Александра II было продолжением того печального периода российской финансовой истории, который начался с 1845 г. и характеризовался безостановочным господством дефицита бюджета, устранявшего возможность серьезного реформирования финансовой системы. Общая сумма дефицита государственного бюджета за все время царствования Александра II превысила миллиард рублей, причем более половины этого миллиарда приходится на 1855 и 1856 гг. Из 26 лет царствования только пять лет были бездефицитными.

В период царствования Николая II Россия достигла высокого уровня материального преуспевания. Подъем русского хозяйства отражался и на доходах казны. Этому способствовал ряд принятых организационных мер.

В конце 1892 г. одно за другим были проведены повышения налога с лива на 50%, спичечного налога вдвое, питейного акциза со спирта с 9,25 коп. до 10 коп., с фруктовых водок – с 6 коп. до 7 коп., нефтяного акциза – на 5%, патентного табачного сбора – на 50% (установлен также дополнительный табачный акциз). Повышен был налог с недвижимого имущества и дополнительных торгово-промышленных сборов<sup>1</sup>.

В 1893 г. установлен государственный квартирный налог, явившийся первой попыткой обложить общую совокупность доходов плательщиков. В 1894 г. утверждено положение о казенной продаже спиртных напитков (питий) в четырех восточных губерниях.

В 1898 г. Николай II утвердил Положение о Государственном промысловом налоге, который просуществовал до революции 1917 г.

В 1899 г. в стране была завершена денежная реформа. Российской денежной монетой был установлен золотой рубль с содержанием 17,424 долей чистого золота, а серебряная монета получила лишь вспомогательное значение.

Конец XIX – начало XX вв. можно назвать начальным периодом урбанизации и развития капитализма в России. Это сопровождалось бурным подъемом промышленности, торговли, концентрации производства и капитала, бурным ростом населения.

Однако поступательное развитие России было прервано. Первая мировая война губительно сказалась на финансовом положении страны. Резко выросла бумажно-денежная эмиссия. Чтобы покрывать растущие военные расходы, правительству потребовалось систематически повышать налоги и сборы, вводить новые акцизы. Стремительно росли суммы займов, как внутренних, так и внешних.

<sup>1</sup> См.: Россия: Энциклопедический словарь. – Л.: Лениздат, 1991. – С 195.

Естественно, что в таких условиях покупательная способность рубля быстро падала, поглощаемая инфляцией. Уменьшался золотой запас России, которым она вынуждена была обеспечивать внешние займы.

После февральской (1917 г) революции положение дел еще более ухудшилось. Временное правительство ни при одном из своих лидеров не сумело справиться с экономическими и финансовыми трудностями.

Нарастали темпы инфляции. Война с Германией продолжалась, хозяйство разваливалось, финансовые источники иссякали, выдержать бремя новых налогов никто уже был не в состоянии. И тогда был найден уже проторенный путь – бумажная эмиссия денег. При правительстве А.Ф. Керенского стремительно возрос их выпуск к тому времени совершенно обесцененных бумажных денег. Современники писали, что оклеивать стены так называемыми керенками было значительно дешевле, чем покупать на них обои.

Особо следует остановиться на учреждениях, занимавшихся сбором налогов. Структурным подразделением министерства финансов был департамент податей и сборов, который в 1863 г. разделили на два самостоятельных департамента: окладных сборов и неокладных сборов. Последний в мае 1896 г. был преобразован в главное управление неокладных сборов и казенной продажи спиртных напитков (питий). Наряду с названными подразделениями работой по взиманию налогов занимался департамент торговли и мануфактур.

На местах вопросы налоговой системы решались казенными палатами, подчиненными министерству финансов. Казенная палата состояла из управляющего, помощника управляющего, начальников отделений и других. При казенной палате образовывалось губернское податное присутствие. В 1885 г. в ведении казенных палат были учреждены должности податных

инспекторов, которые осуществляли контроль правильного взимания налогов, пошлин и различных сборов на своих участках. Таких участков на территории Российской империи на 1902 г. насчитывалось 500<sup>1</sup>. Учитывая особую значимость деятельности податных инспекторов, их назначение на должность и распределение по губерниям осуществлялось лично министром финансов.

На податного инспектора возлагалось наблюдение за правильным производством торговли, поступлением окладных сборов, исчислением и взиманием пошлин по безвозмездному переходу имущества (с наследований, дарений и т.п.), участие в раскладе поземельных налогов и со сборов с городских недвижимых имущества, председательство в уездных податных присутствиях и участие по некоторым делам в уездных съездах (и соответствующих учреждениях). Податные инспектора изучали реальное положение дел в хозяйственной деятельности населения и размер получаемых доходов. Они же расследовали факты злоупотреблений по сокрытию доходов от налогообложения, уклонению от уплаты налогов.

Таким образом, главной задачей податного инспектора являлось наблюдение за экономическим положением населения в целях возможного более правильного распределения податного бремени и согласования этого бремени с его платежными силами

Должность податного инспектора была престижной, имела высокий образовательный и квалификационный ценз. Податный инспектор освобождался от воинской повинности, имел должностную печать с малым орлом и горизонтальным шрифтом, вел свое делопроизводство. В соответствии с Табелем о рангах он был чиновником VI класса и при наличии высшего образования уже через три года работы получал орден Святой

<sup>1</sup> См.: Государственная налоговая служба. – Н.Новгород, 1995. – С. 11.

Анны III степени, тогда как чиновники других ведомств в этом случае могли претендовать лишь на орден Святого Станислава III степени.

Год семнадцатый XX в. всю предыдущую российскую историю перечеркнул. Февральская буржуазно-демократическая революция 1917 г. не внесла сколь-нибудь серьезных изменений в систему и структуру налоговых органов. Основные виды налогов сохранились и после прихода к власти большевиков. Радикальные перемены начались только в конце 1918 г. 31 октября 1918 г. Совет Народных Комиссаров принял Декрет об организации финансовых отделов губернских и уездных комитетов Советов рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов<sup>1</sup>. Этим декретом было утверждено Положение об организации финансовых отделов губернских и уездных исполкомов и одновременно упразднены казенные палаты, акцизные управления и финансовые органы местных самоуправлений.

Губернский финансовый отдел состоял из подотделов: сметно-кассового, прямых налогов и пошлин, косвенных налогов и секретариата. Финотдел уездного исполкома делился на два подотдела: сметно-кассовый и налоговый.

Из инструмента финансовой политики и регулятора рыночных отношений налоги были превращены в орудие классовой борьбы, средство экономического подавления не только «капиталистов и помещиков», но и большого количества людей, относящихся, как сейчас принято говорить, к среднему классу.

Гражданская война и хозяйственная разруха привели к политике военного коммунизма, когда частная торговля полностью запрещалась, вводились плановое снабжение населения товарами первой необходимости (карточная система), трудовая повинность, продразверстка и т.п. В этих условиях, ни о каких цивилизованных способах пополнения государственной казны не могло быть и речи.

<sup>1</sup> См.: Декреты Советской власти. Т.3. – М., 1984. – С.497.

Переход к восстановлению народного хозяйства начался с марта 1921 г. продразверстка была заменена продналогом, разрешена свободная торговля, а экономика в целом ориентировалась на государственно-капиталистический путь развития.

В период НЭПа основной задачей налоговой политики Советского государства, наряду с другими задачами, стало вытеснение частника из всех сфер производства, усиление обложения капиталистических элементов. В новых экономических условиях начинают меняться характер налогов, их значимость в обеспечении доходной части бюджета. В хозяйственном механизме, где цены устанавливаются в плановом порядке, вне какой-либо зависимости от спроса и предложения, налоги перестают быть регуляторами экономических отношений в их классическом понимании.

Следует отметить особую роль сельхозналога в экономическом разгроме деревни, разрушении многовекового уклада хозяйствования на земле. Решающим в этом деле стал принятый тогда курс на коллективизацию сельского хозяйства. В 1928 г. была проведена реформа сельхозналогов и уже к 1930 г. дифференциация налоговых платежей оказалась такова, что 2,8% крепких хозяйств обязывались выплатить 29,6% всего сельскохозяйственного налога. Остальные 70% налога возлагались на середняцкие хозяйства, которые в структуре сельского населения занимали 60,4%. Свыше трети всех крестьянских хозяйств освобождались от выплаты сельхозналога из-за бедности<sup>1</sup>.

Одновременно с реформой налоговой системы началось строительство нового налогового аппарата. В соответствии с Положением о Народном комиссариате финансов, утвержденным ВЦИК 26 июля 1921 г., в составе Наркомфина было создано организационно-налоговое управление, которое позднее переименовали в управление налогами и государственными до-

<sup>1</sup> См. Дьяченко Е.П. История финансов в СССР. - М., 1978. С. 202-203

ходами. В губернских и уездных финотделах налоговые подразделения остались без особых изменений. Были упразднены податные инспектора при уездных финотделах и сформирован штат фининспекторов, который осуществлял контроль за взиманием прямых налогов и подчинялся непосредственно губернским финансовым отделам.

В 1925 г. НКФ СССР принял Положение о наружном налоговом надзоре, где определялись права, обязанности, задачи и функции финансовых инспекторов, их помощников и финансовых агентов. На наружный налоговый надзор возлагалось обследование плательщиков налогов, изучение источников их доходов, объектов налогообложения. Ведение окладного счетоводства (карточки недоимок, книги, отчетные ведомости и др.) передавалось кассовым органам, а взимание платежей налоговым агентам.

К 1930 г. налоговый аппарат Наркомфина СССР превысил 17 тыс. человек. Из них половина работала в финансовых органах, а остальные входили в аппарат наружного налогового надзора. Учитывая, что к этому времени с капиталистическим элементом как в городе, так и на деревне в основном было покончено, налоговая реформа 1930 года внесла изменения и в организацию налогового аппарата. Основным звеном системы стала налоговая инспекция – структурное подразделение районных и городских финансовых отделов. К руководящим и контролирующим звеньям относились налоговые отделы краевых, областных и городских (с районным делением) финансовых органов, управления налогов и сборов наркоматов финансов союзных республик и Наркомата финансов СССР.

В соответствии с Положением о налоговой инспекции районных и городских финансовых отделов и налоговых ревизоров 1949 года в районах и городах, не имеющих районного деления, действовали налоговые инспекции, состоящие из старшего на-



логового инспектора, участковых налоговых инспекторов, их помощников, налоговых агентов в сельской местности, работников бухгалтерии. Структура и штатная численность каждой инспекции определялась количеством налогоплательщиков, территориально-экономической характеристикой города (района). В крупных городах в состав налоговых инспекций входили инспектора по налогам с заработной платы рабочих и служащих, местным налогам с предприятий, учреждений и организаций и с государственной пошлины.

Исключительное значение придавалось контролю за взиманием налогов со стороны вышестоящих финансовых органов. Специальный аппарат, контролирующий соблюдение законов при взимании налогов, состоял из ревизоров и старших ревизоров в краевых и областных финотделах, а также из ревизоров, старших и главных ревизоров в министерствах финансов союзных республик и Минфине СССР.

В 1959 г. были произведены очередные перемены в структуре налоговых органов. Управление налогов и сборов, налоговые отделы и инспекции были переименованы соответственно в управления, отделы и инспекции государственных доходов. Их функции практически не изменились. Управление государственных доходов Министерства финансов СССР продолжало заниматься планированием поступлений налогов и других доходов в целом по Союзу и по союзным республикам, следило за выполнением плана поступлений платежей в государственный бюджет; разрабатывало проекты ставок налога с оборота на промышленные и продовольственные товары, проводило ревизии, проверки и обследования работы по государственным доходам в министерствах финансов союзных республик, а также в местных финансовых органах, выполняло другие работы.

В союзных республиках аналогичные функции выполнялись управлением государственных доходов министерства фи-

нансов союзной республики. В краях, областях, автономных республиках, автономных областях, национальных округах были созданы отделы государственных доходов.

Структурными элементами управлений, отделов были подразделения по налогу с оборота, отчислений от прибыли и прочих доходов, налогов и сборов с населения, планирования и учета и т.д.

Основная работа по систематическому контролю выполнения планов государственных доходов, правильным исчислением и своевременным поступлением всех платежей в бюджет возлагалась на городские и районные инспекции по государственным доходам, которые входили в структуру районного (городского) финансового отдела исполкома соответствующего Совета народных депутатов. Численный состав инспекции зависел от объема выполняемых работ. Возглавлял инспекцию начальник, если в штате было свыше десяти сотрудников, или старший инспектор, если менее десяти. Руководство работой инспекции государственных доходов осуществлялось заведующим городским (районным) финансовым отделом. Он решал вопросы приема на работу, перемещения с одной должности на другую, определял порядок работы инспекторского состава.

На сотрудников районных (городских) инспекций государственных доходов возлагался постоянный контроль поступлений от предприятий и организаций платежей в бюджет, проведение документальных проверок по полученным отчетам, первичным бухгалтерским документам. Инспектора и экономисты разрабатывали предложения по обеспечению своевременного выполнения планов поступления платежей в бюджет, изыскивали дополнительные источники доходов, вели учет предприятий и организаций, обязанных вносить платежи в бюджет, выполняли другие контрольные функции.

Необходимо отметить, что в 60-е годы XX века в СССР выходили труды, которые назывались: «Государство без налогов», «Общество без налогов».

«Недалеко время, – утверждает Д.А. Аллахвердян, – когда в нашей стране впервые в истории будет существовать государство без налогов. Решение об отмене налогов с населения имеет огромное экономическое и политическое значение. Это еще одно яркое свидетельство неодолимой жизненной силы социализма, его бесспорное превосходство над отживающим свой век капиталистическим строем»<sup>1</sup>. Ему вторит А.Л. Акимов: «У нас не будет налогов – ни в городе, ни в деревне. Это решил XXI съезд партии. Закон об отмене подоходного налога с рабочих и служащих уже действует... Слово «налогоплательщик» отмирает в нашем советском лексиконе. Мы убеждены, что со временем это слово будет принадлежать истории»<sup>2</sup>. «Отмена налогов в СССР имеет большое экономическое и политическое значение... Впервые в истории рабочий класс становится "неплательщиком" налогов в самом хорошем смысле этого слова»<sup>3</sup>.

В СССР собирались оставить только налоги с сельского населения. «К концу семилетки будут отменены полностью все налоги, уплачиваемые сейчас рабочими и служащими с заработной платы. К ним относятся: подоходный налог, налог на хозяйства, одиноких и малосемейных граждан. Что же касается сельскохозяйственного налога, то он временно сохраняется, хотя его судьба тоже предрешена»<sup>4</sup>.

К концу существования советской власти финансовая система СССР эволюционировала в направлении, противоположном процессу общемирового развития. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и орга-

<sup>1</sup> Аллахвердян Д.А. Государство без налогов. – М: Знание, 1960. – С. 24.

<sup>2</sup> Акимов А.Л. Общество без налогов. – Лениздат, 1961. – С. 40-41.

<sup>3</sup> Матвеев В.И. Государство и налоги. – Фрунзе, Киргизиздат, 1960. – С. 3.

<sup>4</sup> Там же. С.42.

низаций и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны. Полная централизация денежных средств и отсутствие какой-либо самостоятельности предприятий и организаций в решении финансовых вопросов лишали хозяйственных руководителей всякой инициативы и постепенно подводили страну к финансовому кризису, который разразился в 80-х гг. XX в.

Отход от административно-командной модели развития экономики и переход к рыночным отношениям в 90-е гг. XX в., потребовали радикальных перемен не только в налоговом законодательстве. Возникла настоятельная необходимость в реорганизации налоговых органов. В 1990 г. вместо управлений, отделов и инспекций государственных доходов были образованы Главная государственная налоговая инспекция Министерства финансов СССР, Государственные налоговые инспекции министерств финансов союзных и автономных республик и аналогичные подразделений в областных, краевых, окружных, городских и районных финансовых аппаратах. В течение 1991-1992 гг. процесс создания единой централизованной системы налоговых органов Российской Федерации был завершен.

Важнейшей частью экономической политики государства является налоговая политика как совокупность направлений, конкретных мер и действий, призванных пополнять доходную часть бюджета и внебюджетных фондов.

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений с момента возникновения государства.

Сущностные изменения в политической системе России на рубеже 90-х гг., привели к смене государственного устройства, что и было закреплено в принятой в 1993 г. Конституции Российской Федерации. Учитывая способность Конституции Российской Федерации выступать стабилизирующим началом жизни общества, под непосредственным ее воздействием идет становление и совершенствование налогового законодательства.

Формирование в России предпринимательских отношений, многообразие форм собственности, становление общепринятых принципов защиты прав человека – все это требует от налогового регулирования таких путей и подходов, которые диктуются не только потребностями государства и бюджета, но и законными правами и интересами граждан Российской Федерации, ибо «человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина – обязанность государства» (ст. 2 Конституции РФ). Развитие этого конституционно положения мы находим в статье В.В. Путина «Демократия и качество государства»: «Если посмотреть на то, как наше население оценивало и оценивает приоритетные для него права, то на первых местах с огромным отрывом окажутся право на труд (возможность трудового заработка), право на бесплатное лечение, право на образование детей. Возвращение, гарантирование этих насущных прав было задачей, которую решало российское государство...»<sup>1</sup>.

Конституционные нормы в обобщенном виде содержат общеобязательность правовых требований, закрепляют масштаб поведения налогоплательщиков, иных обязанных лиц, должностных лиц уполномоченных органов в сфере налогообложения. Конституционные нормы оказывают правовое воздействие как непосредственно на налоговые отношения, так и на правосознание налогоплательщиков, их правовую культуру, правотворческий процесс. Согласно Конституции Российской Федерации, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57); федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (п. «з» ст. 71); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (ч. 3 ст. 75); по предметам веде-

<sup>1</sup> Путин В.В. Демократия и качество государства // Коммерсантъ. 2012, 6 февраля.

ния Российской Федерации принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории Российской Федерации (ч. 1 ст. 76). Из названных конституционных норм следует, что законодатель, устанавливая федеральные налоги, определяет как их систему, так и все элементы налоговых обязательств, в том числе; объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога. При этом федеральные органы законодательной власти, также как законодательные органы субъектов Российской Федерации и законодательные органы местного самоуправления обязаны соблюдать положения Конституции Российской Федерации, относящиеся к признанию и гарантиям прав и свобод человека и гражданина. Исходя из данного требования Конституции Российской Федерации, в п. 3 ст. 3 части первой Налогового кодекса Российской Федерации, введенной в действие с 1 января 1999 г. Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ, закреплено, что недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Исходя из вышеизложенного, следует подчеркнуть, что Конституция Российской Федерации, имеющая высшую юридическую силу, устанавливает основы отношений государства с гражданином и обществом. Особенности налоговых отношений обусловлены многогранностью социально-экономических функций налогов, сборов и платежей и условий их реализации в интересах государства и граждан. Изучение именно конституционно-правового аспекта реформирования современной налоговой системы обусловлено проведением налоговой реформы, непосредственно зависящей от конституционных основ организации общества.

Создание справедливой налоговой системы возможно только при ясном понимании значения и роли государства, ко-

торое должно быть действительно демократическим, правовым, федеративным, социальным и светским на основе разделения государственной власти, в условиях соблюдения единого экономического пространства, гарантирования самостоятельности местного самоуправления.

Законы о налоговой системе и налоговой политике субъекта Российской Федерации должны соответствовать федеральным законам в области налогообложения. Налоговая система и режим налогообложения субъекта Российской Федерации должны учитывать экономические потребности региона, наличие специальных социальных и инвестиционных условий, роль налоговых платежей конкретного субъекта Российской Федерации в федеральном бюджете и федеральных программах.

**Москаленко Станислав Александрович** – аспирант кафедры конституционного и муниципального права юридического факультета НИУ «БелГУ»

## **ГЕНДЕРНОЕ РАВНОПРАВИЕ КАК ЗАЛОГ РАЗВИТИЯ ДЕМОКРАТИЧЕСКОГО ОБЩЕСТВА<sup>1</sup>**

Равноправие, или правовое равенство, означает формальное равенство или формально равную свободу, членов общества. В общем и целом принцип равноправия раскрывается в ст. 19 Конституции Российской Федерации. В соответствии с ч. 2 данной статьи «Государство гарантирует равенство прав и свобод человека и гражданина независимо от пола, расы, национальности, языка, происхождения, имущественного и должностного положения, места жительства, отношения к религии, убеждений, принадлежности к общественным объединениям, а также других обстоятельств». Обеспечение равноправия и

<sup>1</sup> Работа выполнена в рамках государственного задания; регистрационный номер 6.2962.2011.